

## COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro du rôle : 26660C**

Inscrit le 4 mars 2010

---

### **Audience publique du 28 juillet 2010**

**Appel formé par**

**Madame ... .., ...**

**contre**

**un jugement du tribunal administratif du 25 janvier 2010 (n° 25719 du rôle)  
dans un litige l'opposant à une décision du directeur de l'administration des  
Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu**

---

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 26660C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 4 mars 2010 par Maître Charles KAUFHOLD, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ... .., chargée de cours, demeurant à L-..., dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 25 janvier 2010, par lequel ledit tribunal a rejeté comme non fondé son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 février 2009 ayant déclaré non fondée la réclamation de la requérante contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés 2000, émis le 23 mars 2005, ainsi que déclaré irrecevable le même recours en ce qu'il tendait à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2000, émis le 29 juin 2005 et du bulletin de calcul de la contribution dépendance de l'année 2000, émis le 29 juin 2005 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 31 mars 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 30 avril 2010 par Maître Charles KAUFHOLD pour compte de Madame ... .. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Charles KAUFHOLD et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 1<sup>er</sup> juillet 2010.

-----

En date du 23 mars 2005, le bureau d'imposition Luxembourg 5 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés au titre de l'année 2000 concernant la « *copropriété ... .. et consorts* ».

Le 22 juin 2005, Madame ... .. fit introduire par la société de réviseurs d'entreprises et d'experts comptables M. une réclamation devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », à l'encontre du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés au titre de l'année 2000, émis le 23 mars 2005.

En date du 29 juin 2005, le bureau d'imposition Luxembourg 6 émit encore un bulletin de l'impôt sur le revenu ainsi qu'un bulletin comportant calcul de la contribution dépendance de l'année 2000 à l'égard de feu Madame ... .., mère de Madame ... ..

Le 29 juin 2005, le bureau d'imposition Luxembourg 1 émit le bulletin de l'impôt sur le revenu et le bulletin comportant calcul de la contribution dépendance pour l'année 2000 à l'égard de Madame ... ..

Contre ces deux bulletins émis à son égard, Madame ... .. introduisit le 29 septembre 2009 une réclamation devant le directeur.

Par décision du 11 février 2009 (n° C 13061 du rôle), le directeur rejeta cette dernière réclamation pour les motifs essentiels suivants :

*« Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition en principe et surtout d'avoir soumis à l'impôt la totalité d'une plus-value qui aurait dû lui être imputée pour le tiers seulement pour avoir fait partie d'une copropriété en indivision ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant qu'en l'année litigieuse, abstraction faite de divers terrains vendus effectivement en indivision, une parcelle de 43,59 ares fut cédée en date du 7 juin 2000, dont acte par devant notaire, qui dénomme en tant que seule et unique partie venderesse la réclamante personnellement comparue, ensemble avec son ex-époux, celui-ci représenté par son avocat ;*

*Considérant que le notaire instrumentant constata le titre de propriété comme résultant d'un contrat de mariage modificatif du 30 décembre 1998, dûment transcrit au premier bureau des hypothèques à Luxembourg, le 20 janvier 1999 ;*

*Considérant encore que la partie venderesse a déclaré n'avoir créé aucune servitude et qu'il n'existe pas à sa connaissance de charge de l'immeuble cédé ;*

*Considérant qu'à l'appui de son argumentation, la réclamante produit une lettre datant du 25 mars 2002 par laquelle le même notaire avise ex post que: « les parcelles grevées n'auraient jamais dues être considérées comme dépendant de la communauté ... -... (c.-à-d. la réclamante et son ex-époux). Ces derniers avaient acquis lesdites parcelles au moyen de fonds appartenant à Madame ... -... et à ses deux filles, à savoir Madame ... -... et Madame... -... »(c.-à-d. la réclamante);*

*Considérant que la mise à disposition de fonds, en tant que dons ou emprunts, entre des particuliers et ce qui plus est des membres d'une famille ne revête pas un caractère extraordinaire, mais reste chose courante ;*

*qu'il n'importe d'ailleurs point lors de la détermination ultérieure d'une plus-value imposable que les fonds servant initialement à l'acquisition de l'immeuble cédé aient été attribués à titre de don pur et simple ou à titre d'emprunt, donc remboursable, soit-il par des particuliers ou tiers, tels que banques ;*

*Considérant qu'en résumé il est constant, en ce qui concerne la parcelle vendue, que la réclamante ensemble son ex-mari étaient inscrits comme propriétaires au cadastre, tout comme à l'administration de l'enregistrement et domaines, que leur titre de propriété était repris par le service des évaluations immobilières de l'administration des contributions, partant au rôle de l'impôt foncier de l'administration communale, tout ce documentaire n'ayant aucunement été contesté ;*

*Considérant que des arrangements ou différends entre tiers ne sauraient suffire à inverser un acte authentique et notarié ainsi que son enregistrement, alors qu'aux termes de l'article 1319 du code civil les affirmations d'un acte authentique font foi jusqu'à inscription de faux ;*

*Considérant qu'il reste aussi fiscalement sans incidence que la réclamante, ensemble son ex-mari, aient remboursé volontairement ou non les fonds ci-avant reçus ;*

*Considérant enfin que l'assertion tardive du notaire que la situation indiquée au cadastre et dans les actes ne reflétait pas la situation réelle à l'époque de la vente, relève de l'avis personnel, mais reste justement contraire à la réalité-même de l'époque concernée, bien exactement supportée par l'authenticité de l'acte notarié et dûment enregistré, donc image fidèle des situation et titre de propriété ;*

*Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a soumis à l'impôt la plus-value échue ;*

*qu'il l'a d'ailleurs tout aussi bien déterminée au respect scrupuleux des dispositions légales et réglementaires (...) ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 11 mai 2009, Madame ... fit introduire un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation de cette décision directoriale, considérée comme ayant statué sur sa réclamation contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés du 23 mars 2005, ainsi qu'à celle du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2000, émis le 29 juin 2005 et le bulletin de calcul de la contribution dépendance de l'année 2000, émis le 29 juin 2005.

A travers un jugement du 25 janvier 2010, le tribunal releva une certaine confusion dans la détermination de l'objet du litige par la partie demanderesse. Il constata que la décision directoriale du 11 février 2009 avait statué non pas sur la réclamation de Madame

... .. contre le bulletin d'établissement du 23 mars 2005 comme affirmé dans la requête introductive, mais sur sa réclamation du 29 septembre 2005 dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu et de calcul de la contribution dépendance pour l'année 2000 émis à son égard le 29 juin 2005. Il retint donc qu'il était uniquement saisi de la décision du directeur du 11 février 2009 ayant statué sur la réclamation de Madame ... .. contre les bulletins de l'impôt sur le revenu et de calcul de la contribution dépendance émis à son égard et que le bulletin d'établissement du 23 mars 2005 ne lui avait pas été valablement déféré.

Quant au fond, le tribunal rejeta le recours comme n'étant pas fondé dans tous ses chefs tendant à une imputation différente des parts dans la plus-value provenant de la cession d'un terrain et à la déduction comme frais d'obtention d'intérêts débiteurs et de frais d'avocat.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 4 mars 2010, Madame ... .. a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 25 janvier 2010.

Le délégué du gouvernement déclare maintenir en appel son moyen d'irrecevabilité du recours initial déjà soulevé en première instance et tenant au libellé obscur de la requête introductive. Il rappelle que la requête introductive contiendrait des imprécisions concernant la décision critiquée et l'objet du recours, les développements au fond visant en large partie le bulletin d'établissement du 23 mars 2005 pourtant non déféré au tribunal et considère qu'il n'aurait pas été en mesure de préparer utilement sa défense alors qu'il aurait ignoré quelle décision serait exactement contestée.

La Cour se rallie à l'analyse faite par le tribunal quant à l'objet du recours introduit par Madame ... .. et l'acte décisionnel déféré. C'est pareillement à bon droit que le tribunal a décidé que, si l'exception de libellé obscur admise se résout par l'annulation de la requête introductive d'instance ne répondant pas aux exigences fixées par le texte légal en question, il faut cependant tenir compte de l'article 29 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives d'après lequel *« l'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense »*. Le tribunal en a fait une application correcte en retenant qu'en l'espèce, la partie demanderesse a mentionné des moyens de droit devant, selon elle, conduire à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale déférée, mais encore que la partie publique a pris position par rapport à ces moyens, de manière à avoir rejeté le moyen d'irrecevabilité pour libellé obscur en l'absence de grief effectif porté aux droits de la défense de l'Etat. Cette conclusion ne se trouve pas ébranlée en instance d'appel, étant donné qu'il n'est point indiqué de quelle manière le développement des moyens de défense de la partie étatique aurait été concrètement affecté par une méprise sur les actes décisionnels déferés par le recours en question.

Il s'ensuit que ce moyen d'irrecevabilité du recours de Madame ... .. est à rejeter.

L'appel ayant pour le surplus été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

Quant au fond, l'appelante relate avoir été, ensemble avec sa mère ... .. et sa sœur ... .., propriétaire de quelques 100 ares situés à ..., visés dans la suite comme « parcelle 1 ». Après le décès du mari de Madame ..., Monsieur ... .., à cette époque le mari de l'appelante, leur aurait conseillé de vendre ces terrains et aurait acquis le 16 mai 1990 en nom personnel, mais en réalité pour compte des consorts ... et ..., une parcelle avoisinante

de 43,59 ares, visée dans la suite comme « parcelle 2 », pour un montant total de LUF 17.500.000.-, ladite parcelle devant valoriser leurs propriétés en vue d'une vente commune.

Monsieur ... aurait également trouvé à l'époque pour ces terrains un acquéreur potentiel, Monsieur ..., avec qui il aurait signé en nom personnel un compromis de vente pour l'ensemble des terrains et qui aurait versé dès la signature du compromis un acompte de 30.000.000 LUF dont une partie aurait été utilisée pour le financement de l'acquisition du 16 mai 1990 et le solde distribué à Madame ... et aux deux sœurs .... Cependant, dans la suite Monsieur ... ne se serait plus manifesté et n'aurait plus particulièrement pas donné de suites à une sommation de passer acte pour la date du 3 mars 1999.

Par actes notariés du notaire ... du 7 juin 2000, tous les terrains en question ont été vendus à la société anonyme .... La vente du 7 juin 2000, en ce qu'elle portait sur la propriété originale des consorts ..., soit la parcelle 1, aurait été effectuée au nom de l'appelante et de Mesdames ... et ... .... En ce qu'elle a porté sur la parcelle 2 de 43,59 ares, la vente aurait été effectuée au nom de l'appelante et de Monsieur ... ....

Néanmoins, le même jour et préalablement à la signature des actes notariés ..., les parties auraient convenu dans un document sous seing privé de différentes modalités, comportant notamment le remboursement de l'avance de 30.000.000 LUF perçue de Monsieur ..., un paiement transactionnel de 3.000.000 LUF à l'architecte ... et un forfait de 3.900.000 LUF à Monsieur ... au titre de son intervention dans le cadre de cette cession de terrains, et également un partage du solde du prix de vente en 3 parts égales entre les sœurs ... et Madame ..., ce qui aurait effectivement été respecté par le notaire ....

L'appelante expose encore que les frais d'enregistrement et de notaire en relation avec l'acquisition de la parcelle 2, acquise par son ex-mari, auraient été financés par un prêt consenti par ... SA à hauteur de LUF 2.070.000 LUF, le total des intérêts payés s'élevant à LUF 702.506 LUF. Par ailleurs, l'opération aurait donné lieu à des différends entre les parties, de sorte à nécessiter l'intervention d'avocats. A ce titre, l'appelante aurait payé des honoraires d'avocat à hauteur de LUF 295.621 LUF en relation avec l'opération immobilière.

A titre principal, l'appelante demande à la Cour de surseoir à statuer au motif que le recours sous analyse tendrait en fin de compte à une modification des bulletins de l'impôt sur le revenu et de calcul de la contribution dépendance émis à son égard et à l'égard de Monsieur ... dans le sens que la plus-value provenant de la cession de la parcelle 2 devrait leur être imputée seulement pour un tiers et qu'en conséquence le bulletin d'établissement du 23 mars 2005 devrait également être modifié dans le sens d'une répartition des deux tiers de cette même plus-value entre Madame ... et Madame ... .... Dans la mesure où elle aurait également introduit en date du 2 mars 2010 auprès du tribunal administratif un recours contre le bulletin d'établissement du 23 mars 2005 et où une modification d'un des bulletins devrait également emporter la modification des autres bulletins, l'objet de ces deux recours serait identique et il serait dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice de toiser ces deux voies de recours définitivement par une seule décision.

Cette demande est cependant à rejeter, étant donné que l'analyse des moyens de l'appelante peut être faite sans que des éléments inhérents au bulletin d'établissement du 23 mars 2005 soient nécessaires à la solution et que même dans l'hypothèse où le recours sous analyse était déclaré fondé, une modification dudit bulletin d'établissement pourrait être opérée par l'administration en dehors de l'intervention du juge administratif.

Ensuite, l'appelante critique les premiers juges pour ne pas avoir fait droit à son argumentation que la plus-value dégagée par la vente de la parcelle 2, imposée

collectivement dans son chef et dans celui de son ex-mari, Monsieur ... .., devrait être partagée et imposée en conséquence entre les trois propriétaires « *réels* » suivant la convention sous seing privé du 7 juin 2000, à savoir Madame ..., sa sœur ... .. et elle-même, de sorte que la plus-value ne soit imputée aux époux ... –... que pour le tiers. L'appelante considère que, ce faisant, les premiers juges n'auraient pas fait une application correcte du principe du droit fiscal que les faits et actes juridiques devraient être interprétés et appréciés d'après des critères économiques et se seraient limités à appliquer les apparences juridiques. Or, l'intention réelle de toutes les parties intéressés aux opérations de vente des terrains en cause se dégagerait de la convention sous seing privé du 7 juin 2000 en ce que Monsieur ... aurait agi à titre d'intermédiaire dans la vente des terrains et que tous les flux financiers en relation avec la parcelle 2 auraient été destinés aux sœurs ... et à Madame .... Ainsi, le prix d'achat de la parcelle 2 de 17.500.000 LUF aurait fait l'objet d'une reconnaissance de dette de la part de Monsieur ... envers les sœurs ... et Madame ... et, conformément à ladite convention, le solde de la vente de la parcelle 2 aurait été prévu pour être distribué à ces dernières au titre de leur quote-part nette du prix de vente des deux parcelles en tant que bénéficiaires finaux.

A titre subsidiaire, l'appelante argue que les relations entre les sœurs ... et Madame ... ainsi que Monsieur ... devraient être qualifiées de contrat de mandat, de commissionnaire ou de « *tout autre contrat d'intermédiation* » en ce que Monsieur ... aurait acquis et vendu la parcelle 2 pour compte exclusif des consorts ... et ....

Il se dégage de l'acte notarié n° 12.690/00 du 7 juin 2000 que Monsieur ... .. et Madame ... .., alors encore mariés, étaient qualifiés de propriétaires et vendeurs de la parcelle 2 et que leurs titres de propriété respectifs résultaient de leur contrat de mariage modificatif du 30 décembre 1998, lesdits vendeurs ayant vendu le terrain « *en pleine propriété* ». Il résulte encore du même acte notarié que les vendeurs ont reçu « *à l'instant-même* », c'est-à-dire au moment de la vente par-devant notaire, le prix de LUF 42.777.264 LUF et qu'ils en donnent bonne et valable quittance.

En outre, les deux déclarations de revenus provenant de plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles du patrimoine privé pour l'année 2000, signées et déposées par l'appelante au bureau d'imposition Luxembourg 5, sont conformes aux actes notariés du 7 juin 2000 en ce que la première déclaration, concernant la vente de la parcelle 1, renseigne Madame ..., Madame ... .., ainsi que l'appelante ensemble avec son époux comme ayant été copropriétaires indivis à concurrence d'un tiers chacun de cette parcelle et comme devant se voir imputer la plus-value dégagée par cette vente chacun à hauteur d'un tiers, tandis que la déclaration relative à la parcelle 2 renseigne l'appelante ensemble avec son époux comme propriétaires et vendeurs.

Pour contester l'imputation personnelle de la plus-value relative à la parcelle 2 à l'appelante et à son époux découlant de la qualité de propriétaires leur attribuée par les registres publics, l'acte notarié susvisé et leur propre déclaration, l'appelante fait valoir qu'elle aurait dû déposer les déclarations prévisées avec le contenu tel que précisé ci-avant au motif que le bureau d'imposition aurait refusé de réceptionner des déclarations différentes et elle se prévaut d'une reconnaissance de dette de Monsieur ... portant sur le prix d'acquisition de la parcelle 2 à hauteur de 17.500.000 LUF, ainsi que de la convention signée le 7 juin 2000, ensemble les courriers subséquents du notaire ... relatifs à la liquidation des quote-parts.

Or, le tribunal a d'abord valablement énoncé que l'acte notarié ... du 7 juin 2000 fait foi jusqu'à inscription en faux conformément à l'article 1319 du Code civil.

En outre, indépendamment de la qualification en droit civil de cette convention du 7 juin 2000, les éléments ainsi invoqués sont insuffisants pour entraîner la reconnaissance d'une propriété économique dans le chef de Madame ... et de Madame ..., étant donné que la propriété économique suppose qu'une personne ait disposé concrètement de la faculté d'exercer certains attributs de propriétaire sur le bien en question. Or, force est de constater que si la convention du 7 juin 2000 enseigne la reconnaissance de dette de Monsieur ... témoignent d'arrangements au niveau de la répartition du bénéfice dégagé par les cessions de terrains en tenant compte de certaines dettes et d'arrangements financiers entre parties, elle ne témoigne cependant d'aucun transfert de la propriété économique sur la parcelle 2 des époux ...-... vers d'autres intéressés.

L'argumentation subsidiaire de l'appelante relative à la requalification des relations entre Madame ... et les sœurs ... avec Monsieur ... en relation de mandat ou autre intermédiation doit pareillement être rejetée, étant donné que les éléments en cause, et notamment le fait que Monsieur ... s'est fait allouer un forfait de 3.900.000 LUF en raison de son rôle dans la vente des terrains en question, ne permettent pas à suffisance de droit de conclure que son rôle aurait exclusivement été celui d'un intermédiaire sans intention d'acquérir des droits réels pour lui-même.

Il s'ensuit que l'argumentation de l'appelante tenant à une modification de l'imputation de la plus-value provenant de la cession de la parcelle 2 dans le sens de l'imputer pour un tiers respectivement à Mesdames ... et... ..., ainsi qu'à elle-même, doit être rejetée.

En dernier lieu, l'appelante critique que le directeur et à sa suite le tribunal n'ont pas admis la déduction des intérêts débiteurs à hauteur de 702.506 LUF au titre de frais d'obtention déductibles de la plus-value de cession de la parcelle 2. Elle expose que ces intérêts auraient été encourus de 1990 à 1993 au titre d'un emprunt de 2.070.000 LUF contracté auprès de la ... SA afin de financer les frais de notaire et d'enregistrement dus en raison de l'acquisition, en l'année 1990, de la parcelle 2.

Or, le tribunal s'est référé à bon droit à l'article 105 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », qui dispose dans son alinéa (1) que *« sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes »* et qui vise les intérêts débiteurs plus particulièrement dans son alinéa (2) aux termes duquel *« constituent également des frais d'obtention: 1) (...) les intérêts débiteurs, dans la mesure où il y a un rapport économique direct avec des revenus d'une des catégories mentionnées sub 4 à 8 de l'article 10 »*.

Etant ainsi qualifiés de frais d'obtention déductibles au titre de l'année d'imposition durant laquelle ils sont encourus, les intérêts débiteurs ne peuvent pas rentrer dans le prix d'acquisition du bien dont font partie seulement les frais directement liés à l'acquisition du bien, mais non pas les coûts relatifs au financement de ces frais. Il s'ensuit que la déduction de ces intérêts débiteurs a été refusée à juste titre et que le moyen afférent est à rejeter.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel laisse d'être justifié et que le jugement entrepris du 25 janvier 2010 est à confirmer dans toute sa teneur.

**PAR CES MOTIFS**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,  
reçoit l'appel du 4 mars 2010 en la forme,  
rejette la demande de sursis à statuer,  
au fond, déclare l'appel non justifié et en déboute,  
condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Henri CAMPILL, premier conseiller,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 28 juillet 2010 au local ordinaire des audiences de la Cour par le premier conseiller, en présence de la greffière du tribunal administratif Michèle FEIT, greffière assumée.

FEIT

CAMPILL